GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 35970C
Inscrit le 9 mars 2015

-

Audience publique du 5 août 2015

Appel formé par
la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., …,
contre
un jugement du tribunal administratif du 28 janvier 2015 (n° 32191 du rôle)
dans un litige l'opposant à
deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités

-

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 35970C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 9 mars 2015 par Maître Claude GEIBEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B …, représentée par son gérant en fonction, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 28 janvier 2015 (n° 32191 du rôle), l'ayant déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'une part, d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 janvier 2013, répertoriée sous le numéro C 17.709 du rôle, déclarant la réclamation introduite contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2006 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous émis le 9 mai 2012, non fondée et, d'autre part, d'une décision du même directeur du 5 février 2013, répertoriée sous le numéro C 17.821 du rôle, déclarant la réclamation introduite contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2007 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, tous émis le 4 juillet 2012, non fondée ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 avril 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 mai 2015 par Maître Claude GEIBEN pour compte de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l. ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 5 juin 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Claude GEIBEN et Monsieur le délégué du gouvernement Eric PRALONG en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 juin 2015.

-

Le 9 mai 2012, le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 4 de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société à responsabilité limitée ... s.à r.l., ci-après désignée par la « *société* ... », le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux pour l'année 2006 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal pour l'année 2006.

Le 4 juillet 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société ... le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2007 et les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007.

Par un écrit de son mandataire du 20 juin 2012, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins prévisés pour l'année 2006.

Par un écrit de son mandataire du 3 août 2012, la société ... introduisit une réclamation à l'encontre des bulletins prévisés pour l'année 2007.

Par décision du 29 janvier 2013, répertoriée sous le numéro C 17.709 du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », déclara la réclamation du 20 juin 2012 irrecevable pour défaut d'intérêt en ce qu'elle entreprend les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial de l'année 2006, reçut la réclamation contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2006 en la forme, mais la rejeta comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 20 juin 2012 par Me Claude GEIBEN, au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-1219 Luxembourg, pour réclamer contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2006, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006, tous émis le 9 mai 2012 ;*

Vu la mise en état du directeur des contributions du 12 novembre 2012 et la réponse y relative du 7 décembre 2012 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf.

Conseil d'Etat du 6.2.1996. n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir admis une distribution cachée de bénéfices d'un montant de … euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;

Considérant que le montant de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2006, de même que le montant de l'impôt commercial communal de l'année 2006, a été fixé à … euro et que la réclamante ne prétend pas à la fixation de cotes positives ;

Considérant, à titre superfétatoire, qu'en présence d'un bulletin ayant fixé une cote d'impôt égale à … euro, mais n'ayant pas reconnu une perte dans le chef de la requérante, la réclamation ne saurait être admise directement contre ledit bulletin, mais peut seulement être dirigée contre un bulletin futur fixant pour la première fois une cote d'impôt supérieure à … euro, ceci après application de l'article 114 L.I.R. respectivement du § 9bis GewStG ;

Considérant qu'il en découle que les réclamations doivent être déclarées irrecevables pour défaut d'intérêt en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006 ;

II.

Considérant que la réclamation contre le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux de l'année 2006 a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que les distributions cachées de bénéfices imposées au titre de l'année litigieuse représentent la mise en compte d'une valeur locative au titre d'un immeuble faisant partie de l'actif net investi de la réclamante ;

Considérant que suivant les statuts de constitution modifiés en date du 8 décembre 2003, la réclamante a pour objet social toutes prises de participations, sous quelque forme que ce soit, dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, la gestion ainsi que la mise en valeur de ces participations ;

Considérant que les comptes annuels de la réclamante reprennent à l'actif du bilan un immeuble situé en France ;

Considérant que le bureau d'imposition avait déjà mis en compte des distributions cachées de bénéfices représentant un avantage résultant de l'occupation de l'immeuble susmentionné au profit de l'associé unique au titre des années 2004 et 2005 ;

que les réclamations relatives à ces distributions cachées de bénéfices ont été vidées en date du 16 mars 2010 par la direction directoriale n° C15498 ;

Considérant que la Cour administrative a confirmé dans son arrêt du 19 janvier 2012 (n° 28781C du rôle) l'existence d'une distribution cachée de bénéfice en l'occurrence : « Ces éléments doivent être qualifiés de faisceau de circonstances qui permettaient de douter à la réalité économique des opérations mises en avant par le contribuable, qui rendaient une distribution cachée probable et qui n'avaient pas été éclairées ou documentées à suffisance par le contribuable. Dans la mesure où la société ... n'avait soumis, avec sa réclamation du 27 octobre 2009, aucun autre élément plausible quant à l'absence d'une utilisation privée du domaine à ... par les époux ...et donc d'une diminution indue du bénéfice, le directeur pouvait valablement conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfice en l'espèce » ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en ce qui concerne l'évaluation de l'avantage, la Cour administrative a déterminé la valeur de l'avantage, i.e. la valeur locative de l'immeuble, en se basant sur la valeur vénale de l'immeuble, soit … euros ;

que la valeur de l'avantage, i.e. la valeur locative de l'immeuble s'élève dès lors à … x 5% = … euros ;

que la Cour administrative a réduit la valeur locative au montant de … euros pour le motif que les associés n'auraient pas résidé pendant toute l'année dans l'immeuble litigieux ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2006, le bureau d'imposition a admis une distribution cachée de bénéfices d'un montant de … euros pour le motif que l'immeuble litigieux serait à la disposition de l'associé pendant toute l'année et non seulement pendant la moitié de l'année ;

Considérant qu'en guise de motivation, la requérante se borne à demander la réduction de la distribution cachée de bénéfices du montant de … euros et critique la motivation « lapidaire » du bulletin litigieux ;

Considérant cependant que le bulletin d'impôt fait référence à une lettre du 1er février 2012 lui notifiée par le bureau d'imposition conformément aux dispositions du paragraphe 205 alinéa 2 AO et qui reprend comme motivation :

« Exposé des motifs :

La société n'a pas déclaré des produits provenant de la location de ce bien immobilier parce qu'il servait comme habitation privée / à l'utilisation privée (voir : points 12 et 12 de la lettre ... S.A. du 11.12.2008) ;

or, la mise à disposition gratuite à l'associé, aux membres de sa famille et à des proches constitue manifestement un avantage pour le « locataire » - bénéficiaire économique de la s.à r.l. et un manque à gagner pour cette société, propriétaire de l'immeuble, remplissant pleinement les conditions d'une distribution cachée de bénéfice ; l'occupation intermittente à titre gratuit dudit immeuble par l'associé de la société, les membres de sa famille et des personnes proches n'enlève rien au fait que l'immeuble, à la disposition permanente des personnes précitées, ne peut pas produire des revenus résultant de la location des lieux à des tiers ;

cette renonciation volontaire à des recettes de location pendant les périodes de non-occupation par l'associé, les membres de sa famille et des proches et partant à des bénéfices - objet de toute société à but de lucre - constitue un manque à gagner dans le chef de la société et, nécessairement aussi, une distribution cachée de bénéfice au profit de l'associé de la s.à r.l. ;

en résumé, étant donné que l'immeuble en cause est à la disposition de l'associé ou des membres de sa famille ou des personnes prochaines de façon permanente pendant toute l'année et que l'épouse de l'associé unique est gérante d'une société civile qui a son siège également de façon permanente à l'adresse dudit immeuble, la valeur locative déterminée ci-dessus porte sur une période de douze mois par année » ;

Considérant qu'il résulte encore du dossier fiscal qu'en date du 21 février 2012, la réclamante a versé au bureau d'imposition entre autres un contrat de bail afin d'étayer l'allégation que les époux ...sont des résidents allemands ;

que le contrat de bail n'a été conclu qu'en 2008 et que le contrat a été conclu par l'associé...;

que selon le contrat conclu, l'appartement loué par lui est occupé par une seule personne ;

que le bureau d'imposition pouvait admettre que l'épouse de l'associé ne résiderait pas dans cet appartement avec l'associé en 2008 ;

que le contrat produit en guise de motivation ne saurait dès lors servir de moyen concluant pour établir le montant de l'avantage, ni pour 2006 ni pour 2008 ;

Considérant en l'occurrence qu'il n'est pas litigieux que l'épouse de l'associé a disposé principalement de l'immeuble sis en France en 2006 (lettre de réponse au bureau d'imposition du 21 février 2012) ;

Considérant qu'en tant que mesure d'instruction, le directeur a notifié à la réclamante une mise en état en date du 12 novembre 2012 ; que cette mesure avait été destinée à recueillir des renseignements supplémentaires lui permettant de trancher sur le bien-fondé des moyens invoqués et notamment des détails sur la jouissance de l'immeuble par les membres de famille et les amis de l'associé pendant la période du 1er janvier au 31 décembre 2006 ;

Considérant que dans sa réponse du 7 décembre 2012, la réclamante se borne à renvoyer à l'arrêt de la Cour administrative du 19 janvier 2012 (n° 28781 du rôle) ;

Considérant que dans sa requête introductive la réclamante fait encore valoir qu'elle chercherait à vendre l'immeuble sans succès ;

qu'elle est toutefois restée en défaut de soutenir ce moyen par des pièces justificatives ou de fournir des détails sur le moment exact de la prise de décision de cette intention de vendre l'immeuble ;

Considérant qu'un gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas renoncé annuellement à des recettes de location d'un tel immeuble pendant 6 mois, des recettes qui seraient d'ailleurs nettement supérieures que le montant supplémentaire de l'avantage mis en compte ;

que ce gestionnaire aurait essayé de louer l'immeuble pendant la période de l'inoccupation de l'associé, par exemple à des fins touristiques ou à des fins événementielles ;

que l'« administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées » (jugement tribunal administratif du 9 juin 2008 n° 23324 du rôle, arrêt Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle) ;

Considérant que même si l'associé lui-même n'a peut-être pas disposé de l'immeuble pendant toute l'année, il n'en reste pas moins que des membres de sa famille ou des proches pouvaient disposer de l'immeuble non-loué pendant ce temps ;

que selon les disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., les avantages indirects peuvent également constituer une distribution cachée de bénéfices ;

Considérant que c'est donc à bon droit que le bureau d'imposition a évalué une distribution cachée de bénéfice portant sur 12 mois au profit de l'associé unique, i.e. un avantage indirect de … euros ;

Considérant qu'en vertu de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées doivent faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicables pour l'année 2006 est de 20%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations irrecevables pour défaut d'intérêt en ce qu'elles entreprennent les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2006,

reçoit la réclamation contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2006 en la forme,

la rejette comme non fondée. […] ».

Par décision du 5 février 2013, répertoriée sous le numéro C 17.821 du rôle, le directeur déclara la réclamation du 3 août 2012 irrecevable pour défaut d'intérêt en ce qu'elle entreprend le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, reçut la réclamation contre les bulletins de la retenue sur revenus de capitaux et de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 2007 en la forme, mais la rejeta comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« […] *Vu la requête introduite le 7 août 2012 par Me Claude Geiben, au nom de la société à responsabilité limitée ..., avec siège social à L-…, pour réclamer contre le bulletin de la retenue sur revenus de capitaux de l'année 2007, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007, tous émis le 4 juillet 2012 ;*

Vu la mise en état du directeur des contributions du 12 novembre 2012 et la réponse y relative du 7 décembre 2012 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'en vertu de son pouvoir discrétionnaire, il est loisible au directeur des contributions de joindre des affaires si elles lui paraissent suffisamment connexes (cf. Conseil d'Etat du 6.2.1996, n° 8925 du rôle) ; qu'en l'espèce, les réclamations ayant le même objet, il échet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi, de les joindre pour y statuer ;

Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition d'avoir admis une distribution cachée de bénéfices d'un montant de 123.514,50 euros ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;

Considérant que le montant de l'impôt commercial communal de l'année 2007 a été fixé à zéro euro et que la réclamante ne prétend pas à la fixation d'une cote positive ;

Considérant qu'il en découle que la réclamation doit être déclarée irrecevable pour défaut d'intérêt en ce qu'elle est dirigée contre le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007 ;

II.

Considérant que les réclamations contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et le bulletin de la retenue sur les revenus de capitaux de l'année 2007 ont été introduites par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que les distributions cachées de bénéfices imposées au titre de l'année litigieuse représentent, d'une part, la mise en compte d'une valeur locative au titre d'un immeuble faisant partie de l'actif net investi de la réclamante et, d'autre part, la mise en compte d'intérêts d'un montant de … euros ;

Considérant que suivant les statuts de constitution modifiés en date du 8 décembre 2003, la réclamante a pour objet social toutes prises de participations, sous quelque forme que ce soit, dans d'autres entreprises luxembourgeoises ou étrangères, la gestion ainsi que la mise en valeur de ces participations ;

<u>En ce qui concerne la mise en compte de la valeur locative de l'immeuble</u>

Considérant que les comptes annuels de la réclamante reprennent à l'actif du bilan un immeuble situé en France ;

Considérant que le bureau d'imposition avait déjà mis en compte des distributions cachées de bénéfices représentant un avantage résultant de l'occupation de l'immeuble susmentionné au profit de l'associé unique au titre des années 2004 et 2005 ;

que les réclamations relatives à ces distributions cachées de bénéfices ont été vidées en date du 16 mars 2010 par la direction directoriale n° C15498 ;

Considérant que la Cour administrative a confirmé dans son arrêt du 19 janvier 2012 (n° 28781C du rôle) l'existence d'une distribution cachée de bénéfices en l'occurrence : « Ces éléments doivent être qualifiés de faisceau de circonstances qui permettaient de douter à la réalité économique des opérations mises en avant par le contribuable, qui rendaient une distribution cachée probable et qui n'avaient pas été éclairées ou documentées à suffisance par le contribuable. Dans la mesure où la société ... n'avait soumis, avec sa réclamation du 27 octobre 2009, aucun autre élément plausible quant à l'absence d'une utilisation privée du domaine à ... par les époux ...et donc d'une diminution indue du bénéfice, le directeur pouvait valablement conclure à l'existence d'une distribution cachée de bénéfice en l'espèce » ;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 3 de l'article 164 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que la disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité (Conseil d'État du 13 janvier 1987, no 6690 du rôle ; décision C 9679) ;

Considérant qu'en ce qui concerne l'évaluation de l'avantage, la Cour administrative a déterminé la valeur de l'avantage, i.e. la valeur locative de l'immeuble, en se basant sur la valeur vénale de l'immeuble, soit … euros ;

que la valeur de l'avantage, i.e. la valeur locative de l'immeuble s'élève dès lors à … x 5% = … euros ;

que la Cour administrative a réduit la valeur locative au montant de … euros pour le motif que les associés n'auraient pas résidé pendant toute l'année dans l'immeuble litigieux ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition de l'année 2007, le bureau d'imposition a admis une distribution cachée de bénéfices d'un montant de … euros pour le motif que l'immeuble litigieux serait à la disposition de l'associé pendant toute l'année et non seulement pendant la moitié de l'année ;

Considérant qu'en guise de motivation, la requérante se borne à demander la réduction de la distribution cachée de bénéfices du montant de … euros et critique la motivation « lapidaire » du bulletin litigieux ;

Considérant cependant que le bulletin d'impôt fait référence à une lettre du 1er février 2012 lui notifiée par le bureau d'imposition conformément aux dispositions du paragraphe 205 alinéa 2 AO et qui reprend comme motivation:

« Exposé des motifs :

La société n'a pas déclaré des produits provenant de la location de ce bien immobilier parce qu'il servait comme habitation privée / à l'utilisation privée (voir : points 12 et 12 de la lettre ... S.A. du 11.12.2008) ;

or, la mise à disposition gratuite à l'associé, aux membres de sa famille et à des proches constitue manifestement un avantage pour le « locataire » - bénéficiaire économique de la s.à r.l. et un manque à gagner pour cette société, propriétaire de l'immeuble, remplissant pleinement les conditions d'une distribution cachée de bénéfice ; l'occupation intermittente à titre gratuit dudit immeuble par l'associé de la société, les membres de sa famille et des personnes proches n'enlève rien au fait que l'immeuble, à la disposition permanente des personnes précitées, ne peut pas produire des revenus résultant de la location des lieux à des tiers ;

cette renonciation volontaire à des recettes de location pendant les périodes de non-occupation par l'associé, les membres de sa famille et des proches et partant à des bénéfices - objet de toute société à but de lucre - constitue un manque à gagner dans le chef de la société et, nécessairement aussi, une distribution cachée de bénéfice au profit de l'associé de la s.à r.l. ;

en résumé, étant donné que l'immeuble en cause est à la disposition de l'associé ou des membres de sa famille ou des personnes prochaines de façon permanente pendant toute l'année et que l'épouse de l'associé unique est gérante d'une société civile qui a son siège également de façon permanente à l'adresse dudit immeuble, la valeur locative déterminée ci-dessus porte sur une période de douze mois par année » ;

Considérant qu'il résulte encore du dossier fiscal qu'en date du 21 février 2012, la réclamante a versé au bureau d'imposition entre autres un contrat de bail afin d'étayer l'allégation que les époux ...sont des résidents allemands ;

que le contrat de bail n'a été conclu qu'en 2008 et que le contrat a été conclu par l'associé...;

que selon le contrat conclu, l'appartement loué par lui est occupé par une seule personne ;

que le bureau d'imposition pouvait admettre que l'épouse de l'associé ne résiderait pas dans cet appartement avec l'associé en 2008 ;

que le contrat produit en guise de motivation ne saurait dès lors servir de moyen concluant pour établir le montant de l'avantage, ni pour 2007 ni pour 2008 ;

Considérant en l'occurrence qu'il n'est pas litigieux que l'épouse de l'associé a disposé principalement de l'immeuble sis en France en 2007 (lettre de réponse au bureau d'imposition du 21 février 2012) ;

Considérant qu'en tant que mesure d'instruction, le directeur a notifié à la réclamante une mise en état en date du 12 novembre 2012 ; que cette mesure avait été destinée à recueillir des renseignements supplémentaires lui permettant de trancher sur le bien-fondé des moyens invoqués et notamment des détails sur la jouissance de l'immeuble par les membres de famille et les amis de l'associé pendant la période du 1er janvier au 31 décembre 2006 ;

Considérant que dans sa réponse du 7 décembre 2012, la réclamante se borne à renvoyer à l'arrêt de la Cour administrative du 19 janvier 2012 (n° 28781 du rôle) ;

Considérant que dans sa requête introductive la réclamante fait encore valoir qu'elle chercherait à vendre l'immeuble sans succès ;

qu'elle est toutefois restée en défaut de soutenir ce moyen par des pièces justificatives ou de fournir des détails sur le moment exact de la prise de décision de cette intention de vendre l'immeuble ;

Considérant qu'un gestionnaire même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'aurait pas renoncé annuellement à des recettes de location d'un tel immeuble pendant 6 mois, des recettes qui seraient d'ailleurs nettement supérieures que le montant supplémentaire de l'avantage mis en compte ;

que ce gestionnaire aurait essayé de louer l'immeuble pendant la période de l'inoccupation de l'associé, par exemple à des fins touristiques ou à des fins événementielles ;

que l'« administration peut supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise si les circonstances la rendent probable, sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées » (jugement tribunal administratif du 9 juin 2008 n° 23324 du rôle, arrêt Cour administrative du 11 février 2009, n° 24642C du rôle) ;

Considérant que même si l'associé lui-même n'a peut-être pas disposé de l'immeuble pendant toute l'année, il n'en reste pas moins que des membres de sa famille ou des proches pouvaient disposer de l'immeuble non-loué pendant ce temps ;

que selon les disposition de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., les avantages indirects peuvent également constituer une distribution cachée de bénéfices ;

Considérant que c'est donc à bon droit que le bureau d'imposition a évalué une distribution cachée de bénéfice portant sur 12 mois au profit de l'associé unique, i.e. un avantage indirect de … euros ;

<u>En ce qui concerne la mise en compte des intérêts</u>

Considérant qu'il ressort encore du dossier fiscal que le revenu imposable de la réclamante de l'année 2007 a été majoré d'un montant de … euros en matière d'intérêts créditeurs sur le compte courant débiteur des associés ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices si un associé, sociétaire ou intéressé, reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont, normalement, il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal de la réclamante, que le compte courant des associés présente les soldes débiteurs suivants :

31.12.2007 : … euros

31.12.2008 : … euros

Considérant que le bureau d'imposition a demandé les détails du compte courant des associés et notamment les contrats et le taux d'intérêt appliqué en date du 30 avril 2012 ;

Considérant que dans sa réponse du 22 mai 2012, la réclamante affirme qu'il ne s'agirait pas d'un prêt accordé aux associés ; que ledit compte courant aurait été alimenté en 2007 « afin de pallier aux dépenses relatives à l'immeuble » ;

Considérant qu'il résulte effectivement du grand-livre produit en guise de motivation que le compte courant associé renseigne en grande partie des comptabilisations en relation avec des dépenses de l'immeuble situé en France ;

Considérant que la réclamante fait encore valoir qu'elle aurait conclu un emprunt de … euros auprès de la banque « …» de Monaco ; que cet emprunt aurait été « sollicité dans le seul but de pouvoir garantir le remboursement des avances en compte courant » ;

Considérant qu'il résulte de qui précède que ledit compte courant associé a dès lors été financé par un emprunt bancaire conclu par la réclamante, et générant des intérêts débiteurs ;

Considérant qu'au titre de l'année d'imposition 2007, le bureau d'imposition a évalué l'avantage au profit des associés en appliquant un taux d'intérêt de 5% à la créance moyenne envers les associés ;

Considérant que des avances de fonds consenties par une société à son associé sans mise en compte d'intérêts débiteurs du chef de ces sommes, peuvent constituer une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 alinéa 3 L.I.R ;

qu'un dirigeant même moyennement diligent et consciencieux, tendant à assurer la rentabilité d'une exploitation commerciale, n'accorderait pas à un tiers non associé l'avantage de versements réguliers de sommes dépassant la valeur de la mise à disposition de biens appartenant à la société sans autre contrepartie (tribunal administratif du 29 mars 1999, n° 10428 ; Cour administrative du 11 janvier 2000 ; n° 11285C) ;

Considérant que sur un marché de pleine concurrence, les relations entre la société et les actionnaires/bénéficiaires économiques doivent se nouer comme entre tiers (principe de la pleine concurrence) ;

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que c'est à bon droit que le bureau d'imposition pouvait admettre une diminution de recettes ;

Considérant que le paragraphe 217 AO prévoit le procédé de la taxation, lorsque les bases d'imposition ne peuvent pas être déterminées par instruction ;

Considérant qu'en ce qui concerne la détermination de la distribution cachée de bénéfices, il y a lieu de retenir que le bureau d'imposition a mis en compte un taux de 5% et qu'il a également tenu compte du taux de l'emprunt bancaire ;

que le montant de la majoration de revenu évaluée par le bureau d'imposition de l'année litigieuse est à confirmer ;

Considérant qu'en vertu de l'article 146 L.I.R., les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées doivent faire l'objet d'une retenue d'impôt sur les revenus de capitaux ;

Considérant qu'aux termes de l'article 148, alinéa 1 L.I.R., le taux de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux applicables pour l'année 2007 est de 15%, à moins que le débiteur des revenus ne prenne à sa charge l'impôt à retenir, ce qui, même en matière de distribution cachée de bénéfices, n'est jamais présumé ;

PAR CES MOTIFS

dit la réclamation irrecevable pour défaut d'intérêt en ce qu'elle entreprend le bulletin de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2007,

reçoit les autres réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées. […] ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 mars 2013, la société ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des décisions directoriales précitées des 29 janvier et 5 février 2013.

Dans son jugement du 28 janvier 2015, le tribunal administratif reçut le recours principal en réformation en la forme, au fond, le déclara non justifié et en débouta, dit qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et condamna la demanderesse aux frais.

Pour aboutir à cette solution, le tribunal conclut à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « *LIR* », en ce que la demanderesse était propriétaire de la villa litigieuse, laquelle n'était pas exploitée dans un but de lucre, de manière que, tel que relevé par la Cour administrative pour les années d'imposition 2004 et 2005, elle était à la disposition de l'associé unique et de ses proches. Le tribunal estima qu'il n'était pas pertinent de savoir si et dans quelle proportion concrète l'associé et ses proches utilisaient cette villa à quelque fin que ce soit, mais que ce qui importait était le fait qu'elle n'était pas exploitée dans un but de lucre et qu'elle était par conséquent à leur disposition toute l'année durant et, finalement, que la société accepte corrélativement un manque à gagner. Le tribunal déclara dès lors s'écarter de la solution retenue par la Cour administrative pour les années d'imposition 2004 et 2005 et confirma les décisions directoriales déférées sur ce point.

Relativement à la retenue à la source sur l'année d'imposition 2007 du chef de la mise en compte d'intérêts, le tribunal estima ne pas être en mesure de contrôler les faits invoqués à la base de l'argumentation de la demanderesse, au motif que ni les pièces comptables auxquelles se référait la demanderesse, ni le prêt apparemment conclu par son associé unique n'avaient été versés en cause et qu'au vu de la seule pièce n° 18 versée par la demanderesse, l'identité de l'emprunteur et celle de la personne ayant payé les intérêts restaient incertaines, le tribunal ayant relevé qu'il ressortait certes des pièces que l'associé ait payé une somme correspondant aux intérêts à la demanderesse, mais qu'il ne ressortait d'aucune pièce qu'elle l'ait effectivement utilisé à ces fins.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 9 mars 2015, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 28 janvier 2015.

L'Etat demande liminairement le rejet du mémoire en réplique de l'appelante comme étant tardif pour le cas où son propre mémoire en réponse, déposé au greffe de la Cour le 8 avril 2015, aurait été notifié dès le 9 avril 2015.

Etant donné que l'article 46 (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives fait courir le délai pour le dépôt du mémoire en réplique non pas à partir du dépôt du mémoire en réponse, mais à partir de la notification de ce dernier mémoire, que la preuve de la date d'une notification incombe à celui qui se prévaut de l'irrecevabilité y relative et que l'Etat n'établit pas la date de la notification de son mémoire en réponse, envoyé par les soins du greffe de la Cour le 8 avril 2015 au mandataire de l'appelante, le moyen afférent est à rejeter.

L'appelante se réfère en premier lieu aux rétroactes de l'affaire et à son argumentation déployée dans le cadre de sa requête introductive de première instance pour critiquer le jugement entrepris en ce qu'il s'est écarté de la solution retenue par la Cour dans son arrêt du 19 janvier 2012 (n° 28781C du rôle) relativement aux années d'imposition 2004 et 2005. Elle estime que la décision de s'écarter de cette solution jurisprudentielle serait fondée sur des motifs purement abstraits et critiquables qui feraient abstraction des considérations liées au cas concret, au motif qu'il faudrait prendre en considération le fait que le complexe serait habité par un tiers, Monsieur …, qui assurerait son entretien, ainsi que le fait de la résidence des associés de l'appelante à …, entraînant le caractère purement saisonnier des périodes de jouissance possibles. L'appelante critique la conclusion du tribunal que la villa en cause ne serait pas exploitée dans un but de lucre, de manière à être à la disposition de l'associé de l'appelante durant toute l'année ce qui entraînerait un manque à gagner corrélatif et elle se prévaut de la motivation contenue dans l'arrêt de la Cour du 19 janvier 2012 ayant plutôt conclu qu'en raison de la qualité de résidents fiscaux allemands

dans le chef de l’associé de l’appelante et de son épouse, le domaine ne pourrait être considéré comme ayant été tenu à leur disposition durant l’intégralité des années d’imposition en cause. L’appelante considère que le jugement entrepris serait critiquable d’abord en ce qu’il aurait violé les constats en fait contenus dans l’arrêt du 19 janvier 2012 et ensuite en raison de la confusion opérée entre une hypothétique utilisation de la villa par les époux … et … ...et un défaut d’exploitation de cette dernière.

L’Etat se réfère par contre à la motivation du jugement entrepris et considère que ce serait à tort que l’appelante ferait valoir sans motifs valables que le tribunal aurait violé les constats en fait contenus dans l’arrêt du 19 janvier 2012 et qu’il aurait opéré une confusion entre une hypothétique utilisation de la villa par les époux ...et un défaut d’exploitation de cette dernière. L’Etat estime que le tribunal ne serait nullement lié par l’arrêt du 19 janvier 2012 qui concernerait des années d’imposition différentes, de sorte qu’il n’y aurait pas identité de cause et d’objet entre les deux espèces. L’Etat fait en outre valoir que l’approche du tribunal serait conforme à la jurisprudence allemande ayant également admis que l’usage sans contrepartie d’un bien immobilier détenu par une société étrangère peut être considéré comme distribution cachée de bénéfices en faveur des associés résidents sous la forme d’un manque à gagner.

Dans le cadre de sa réplique, l’appelante ajoute, par rapport au reproche lui itérativement fait par l’administration de ne pas prouver des démarches et des efforts en vue de la vente de la propriété immobilière à ..., qu’en réalité elle aurait fait des efforts en ce sens depuis presque huit années et se réfère à des documents certifiant les relations entretenues avec au moins treize agences immobilières ayant essayé de vendre sans succès ledit bien immobilier depuis l’année 2007. Elle estime que ces pièces établiraient également, au-delà des autres circonstances déjà exposées en cause, qu’il s’agirait d’un bien ne servant pas à héberger l’associé de l’appelante et ayant été mis sur le marché en vue de sa vente, son usage étant pour le surplus fortement saisonnier.

L’appelante conteste également la position étatique suivant laquelle le tribunal ne serait pas lié par l’arrêt de la Cour du 19 janvier 2012 en l’absence d’une identité de cause et d’objet, l’appelante considérant plutôt que les impositions attaquées des années 2006 et 2007 seraient identiques à celles sanctionnées par la Cour dans son dit arrêt, de manière que l’argument étatique de l’absence d’identité de cause et d’objet entre les deux procédures laisserait d’être crédible.

Il y a lieu de rappeler que dans le cadre de son arrêt du 19 janvier 2012 relatif aux années d’imposition 2004 et 2005, la Cour avait retenu en substance qu’il se dégageait des éléments dégagés en cause que la société ... avait fait indiquer que l’immeuble à ... était affecté à une « *utilisation privée* » et qu’aucune recette de location n’était inscrite dans les comptes sociaux en raison de son « *habitation privée* », de même qu’elle avait informé le bureau d'imposition compétent que « *l’immeuble est occupé par Madame ...demeurant … à D- en République Fédérale d’Allemagne et ce en tant que locataire de l’habitation* ». En outre, la Cour avait relevé que Madame...était gérante d’une société civile immobilière dénommée … et domiciliée à l’adresse de l’immeuble litigieux à ... et que la police d’assurance relative à l’immeuble en cause faisait ressortir qu’il est en fait constitué d’un domaine composé « *d'une villa de 1.000 m^2, d'une maison de gardien de 180 m^2 et d'un pool house avec son local technique* », de manière qu’il « *permet l'hébergement de plusieurs personnes* » et que l’habitation de Monsieur … dans le domaine n’était pas de nature à empêcher une habitation parallèle de Madame …. La Cour avait qualifié ces éléments de fait de faisceau de circonstances qui rendaient une distribution cachée probable et qui n’avaient pas été éclairées ou documentées à suffisance par le contribuable. Dans la mesure où la

société ... n’avait soumis aucun autre élément plausible quant à l’absence d’une utilisation privée du domaine à ... par les époux ...et donc d’une diminution indue du bénéfice, la Cour retint l’existence d’une distribution cachée de bénéfices en l’espèce.

Quant à la l’évaluation de l’avantage accordé par la société ..., la Cour retint comme valeur vénale du domaine à ... le montant de … euros par référence aux déclarations déposées en France relativement à la taxe annuelle de 3% sur les immeubles détenus en France par les personnes morales et dès lors comme valeur locative dudit domaine le montant de (… x 5% =) … euros pour une année entière.

Ces éléments de fait ensemble les conclusions en tirées par la Cour concernant les années d’imposition 2004 et 2005 ne sont pas contestés par l’appelante ou l’Etat en ce qui concerne leur subsistance et validité également pour les années d’imposition 2006 et 2007 concernées en l’espèce, de manière que la Cour est amenée à les admettre comme constants en cause également dans le présent litige.

La question qui divise les parties est exclusivement celle de savoir si cette valeur locative doit être ajoutée comme distribution cachée en son intégralité pour chacune des années d’imposition 2006 et 2007 ou seulement à raison d’une moitié.

Concernant cette question, la Cour avait estimé dans son arrêt du 19 janvier 2012 qu’il y avait lieu de tenir compte du fait constant que les époux ...étaient des résidents fiscaux allemands et qu’ils étaient de la sorte à considérer comme ayant séjourné nécessairement la majeure partie des années 2004 et 2005 en Allemagne, sous peine d’avoir été considérés comme résidents fiscaux français. La conséquence en tirée par la Cour était que le domaine à ... ne pouvait pas être considéré comme ayant été tenu à leur disposition durant l’intégralité des années 2004 et 2005 et elle a réduit forfaitairement la valeur locative retenue au montant de … euros qui représente la moitié arrondie de la valeur locative pour une année entière.

Il est vrai, comme les premiers juges l’ont valablement pu relever, que le domaine à ... n’avait pas fait l’objet, durant les années d’imposition en cause, d’une exploitation dans un but de lucre à défaut de toute recette de location, de manière qu’il se trouvait entièrement à la disposition de l’associé unique et de ses proches.

Cependant, la Cour ne peut pas suivre l’Etat et les premiers juges dans leur position que cette absence d’exploitation à but de lucre devrait être imputée pour les années d’imposition entières à la volonté de l’associé de l’appelante de maintenir de manière permanente le domaine à sa disposition gratuite, entraînant le manque à gagner corrélatif dans le chef de l’appelante, et qu’il ne serait pas pertinent de savoir si et dans quelle proportion concrète l’associé et ses proches utilisaient cette villa à quelque fin que ce soit. La Cour estime par contre que l’avantage de la disponibilité gratuite du domaine ne peut être imputé fiscalement à l’associé, et conduire à une distribution cachée correspondante dans le chef de l’appelante, que dans la mesure où il a pu, d’après les éléments relatifs à sa situation personnelle, réellement bénéficier de cet avantage. Les périodes rémanentes des années d’imposition en cause n’ont certes pas non plus été utilisées en vue de la réalisation de recettes par l’appelante, mais ne peuvent pas donner lieu à un avantage à l’associé qui n’a pas été en mesure de profiter de séjours dans la villa en cause.

Or, au vu du fait non contesté en cause que les époux ...étaient des résidents fiscaux allemands durant les années 2006 et 2007 et qu’ils étaient de la sorte à considérer comme ayant séjourné nécessairement la majeure partie des mêmes années en Allemagne, sous peine d’avoir été considérés comme résidents fiscaux français en cas de séjour prépondérant dans

le domaine à ..., ils ne peuvent être considérés comme ayant pu bénéficier de cet avantage de la mise à disposition gratuite du domaine que pour une période inférieure à la moitié de chacune des années d'imposition en cause. La Cour rejoint les premiers juges seulement dans la mesure où il y a lieu d'admettre qu'à l'intérieur de cette période annuelle d'admissibilité de l'avantage en cause, il n'est pas pertinent de savoir si et dans quelle proportion concrète les époux ...ont effectivement séjourné dans cette villa.

Il y a encore lieu d'ajouter qu'aucune utilisation non négligeable du domaine de la part d'autres proches des époux ...qui aurait pu avoir pour effet d'étendre la période d'admissibilité de l'avantage en nature dans le chef de ces derniers ne se trouve établie, voire même alléguée en cause. Enfin, la circonstance que la société civile immobilière de Madame ...avait son siège social à l'adresse du domaine à ... n'est pas non plus de nature à étendre la période d'admissibilité de l'avantage en nature en l'absence de tout élément relatif à un niveau d'activité de cette société qui impliquerait une présence régulière de Madame ...au siège.

La Cour tient à ajouter que l'arrêt du *Bundesfinanzhof* du 12 juin 2013 (I R 109/10, 110/10, 111/10) confirme certes l'existence de distributions cachées du fait de la mise à disposition gratuite d'un bien immobilier à l'étranger par une société étrangère à son associé résidant au pays, mais ne précise pas l'évaluation devant être faite de cet avantage et se réfère au fait que la société a renoncé à un revenu de location conforme au marché (« *… auf die Zahlung marktüblicher Entgelte verzichtet hat* »). En outre, il n'est pas interprété unanimement par la doctrine allemande comme consacrant la thèse étatique que l'avantage doit nécessairement correspondre à la disponibilité du domaine en cause durant toute l'année en faveur de l'associé (cf. Jürgen E. MILATZ + Iring CHRISTOPEIT : *Die Kapitalgesellschaft als Eigentümerin einer Ferienimmobilie im europäischen Ausland- Handlungsbedarf*, Betriebsberater 2015, pp. 1750-1756, p. 1752 : « *Das Urteil des BFH zur spanischen Ferienimmobilie ist nach Auffassung der Verfasser so zu verstehen, dass nur der Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen (und damit für die Bestimmung der Höhe einer marktgerechten Miete ausschlaggebend) ist, der den Gesellschaftern tatsächlich zufließt, also nur soweit eine tatsächliche Nutzungsüberlassung vorliegt. Die darüber hinausgehende bloße (ganzjährige) Nutzungsmöglichkeit dürfte demgegenüber nicht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtfertigen und wäre folglich auch bei der Bestimmung einer angemessenen und marktgerechten Miete auszuscheiden* »).

Au vu de l'ensemble de ces développements, la Cour maintient sa position déjà exprimée dans son arrêt du 19 janvier 2012 que l'imposition d'une distribution cachée de bénéfices en raison de l'usage gratuit du domaine à ... appartenant à la société ... par l'associé unique et son épouse est justifiée en son principe, mais que la valeur de cet avantage est à fixer à … euros pour chacune des années d'imposition 2006 et 2007, de manière que la décision directoriale encourt la réformation en ce sens.

Quant à la question des intérêts sur compte courant d'associés de Monsieur …, l'appelante critique le tribunal pour avoir rejeté son recours en prenant appui sur le fait que les pièces versées par elle laisseraient incertaines l'identité de l'emprunteur et celle de la personne ayant payé les intérêts. Elle estime par contre que les pièces soumises en cause seraient absolument claires en ce que les copies de documents relatifs au paiement des intérêts chez la … pour les années 2006 et 2007 spécifieraient explicitement Monsieur...comme payeur des intérêts *via* son compte personnel chez la … respectivement la … et le virement des fonds au profit du compte auprès de la … à Monaco détenu par l'appelante, la motivation de ces paiements étant le paiement d'intérêts sous le contrat de prêt conclu par l'appelante auprès de la … avec toutes les références relatives audit contrat.

Ainsi, contrairement aux motifs énoncés dans le jugement entrepris, ces pièces n'auraient absolument rien d'ambigu et démontreraient, à l'abri de tout doute, que ce serait Monsieur ...en personne qui aurait réglé les intérêts débiteurs mis en compte par la … à charge de l'appelante. D'après l'appelante, ces pièces démonteraient clairement et à l'abri de tout ambigüité que Monsieur ...n'aurait pas bénéficié d'un avantage indu de la part de l'appelante, mais que plutôt Monsieur ...lui-même aurait réglé les intérêts débiteurs de l'appelante auprès de la banque. Sur base de ce constat, l'administration fiscale aurait tout au plus pu conclure à une marge excédentaire que l'appelante aurait pu demander à Monsieur …, mais que cette marge ne pourrait en aucun cas être de 5% par an, compte tenu du fait que ce serait l'emprunteur lui-même qui a pris en charge l'intégralité des frais de financement de l'appelante auprès de la …. Cette marge pourrait s'élever tout au plus à 0,25% correspondant au taux que l'administration luxembourgeoise considérerait actuellement comme un minimum de marge nette suffisante mais ne pourrait en aucun cas s'élever à 5% dans la mesure où les frais de financement de l'appelante s'élèveraient à 0 au vu du règlement direct des intérêts débiteurs de l'appelante par Monsieur ….

Par rapport à la retenue à la source mise en compte du chef de l'année d'imposition 2007, l'Etat se réfère également à la motivation contenue dans le jugement entrepris et sollicite sa confirmation. Il considère que l'appelante n'aurait pas rapporté d'éléments nouveaux ni un autre argument pertinent par rapport à ceux d'ores et déjà exposés en première instance de nature à infirmer les conclusions du jugement entrepris du 28 janvier 2015. L'Etat déclare reprendre pour le surplus, et pour autant que de besoin, ses arguments et moyens présentés devant le tribunal et dans les deux décisions directoriales en cause.

Dans le cadre de sa réplique, l'appelante conteste la position étatique suivant laquelle les pièces versées en cause documenteraient certes le paiement par l'associé d'une somme correspondant aux intérêts à la société ..., mais qu'il ne ressortirait d'aucune pièce qu'elle ait effectivement utilisé ledit paiement à ces fins. Elle estime qu'à travers cette argumentation l'Etat prendrait des libertés outre mesure avec l'analyse franche et objective d'un dossier. Les pièces versées en cause documenteraient par contre clairement que les sommes en cause auraient été matériellement versées par Monsieur ...en personne sur le compte bancaire de l'appelante avec la mention qu'il s'agirait d'un remboursement d'intérêts bien identifiés par référence au contrat de prêt en cause, de manière qu'il n'y aurait pas d'ambigüité ou d'erreur d'interprétation possible sur l'usage de ces sommes. En outre, dans la mesure où il serait évident qu'on aurait dû mal à comprendre sur base de quel raisonnement une imposition sur revenus de capitaux mobiliers pourrait être maintenue si l'appelante a financièrement bénéficié du reflux financier du remboursement des intérêts, Monsieur ...ayant payé les intérêts débiteurs bancaires à l'appelante. L'appelante en déduit qu'elle aurait satisfait à toutes les obligations de preuves qui lui incomberaient et qu'il aurait appartenu dès lors à l'Etat de développer de vrais arguments à l'appui du maintien de l'imposition, mais que la partie étatique ne rapporterait pas la preuve que Monsieur ...aurait bénéficié pendant l'année 2007 d'un prêt à taux 0 de la part de l'appelante dans la mesure où il a, sans doute possible, payé la charge des intérêts.

Il est vrai que le fait par une société d'accorder à son associé un prêt d'argent sans requérir le paiement d'un intérêt conforme au marché s'analyse en une distribution cachée de bénéfices au sens de l'article 164 (3) LIR à hauteur des intérêts conformes au marché dont l'associé a fait l'économie.

En l'espèce, le compte des actionnaires inscrit dans les comptes annuels de l'appelante accusait au 31 décembre 2006 un solde de … CHF et au 31 décembre 2007 un solde de … CHF, chaque fois en faveur de l'appelante. En outre, les bilans des exercices

2006 et 2007 renseignent au passif en tant que seule dette financière un emprunt auprès de la … à hauteur de … CHF au 31 décembre 2006 et de … CHF au 31 décembre 2007.

D'un autre côté, il se dégage des extraits des grands livres relatifs à ces comptes des actionnaires, comme le directeur l'a admis dans sa décision du 5 février 2013, « *que le compte courant associé renseigne en grande partie des comptabilisations en relation avec des dépenses de l'immeuble situé en France* ». Ces éléments confirment ainsi l'indication de l'appelante faite au bureau d'imposition que la compte de l'actionnaire ne correspondait pas à un prêt à l'associé mais que « *ledit compte courant aurait été alimenté en 2007 « afin de pallier aux dépenses relatives à l'immeuble »* ».

En outre, il se dégage des pièces soumises en cause par l'appelante que l'emprunt contracté par elle auprès de la … a donné lieu à un paiement d'intérêts annuel au début du mois de septembre, l'appelante ayant été avisée respectivement le 10 juillet 2007 que le montant d'intérêts de … EUR viendrait à échéance le 3 septembre 2007 et le 23 juillet 2008 que le montant d'intérêts de … EUR viendrait à échéance le 3 septembre 2008.

Finalement, l'appelante a versé en cause des avis d'opérations bancaires qui documentent

- le virement du montant de … EUR par Monsieur ...à partir de son compte personnel auprès de la … en faveur du compte tenu par l'appelante auprès de la … en date du 19 juillet 2007 avec l'indication de la communication « *Darlehenszinsen 2006/2007 lt. Vertrag vom 31.08/01.03.2006* »,

- le virement du montant de … EUR par Monsieur ...à partir de son compte personnel auprès de la … en faveur du compte tenu par l'appelante auprès de la … en date du 29 juillet 2008 avec l'indication de la communication « *Darlehenszinsen 2007/2008 lt. Vertrag vom 31.08/01.03.2006* ».

La Cour ne partage pas l'analyse des premiers juges que ces éléments ne les auraient pas mis en mesure de contrôler les faits invoqués à la base de l'argumentation de l'appelante, mais considère au contraire que ces éléments documentaires sont de nature à confirmer le soutènement de l'appelante que Monsieur ...n'a pas bénéficié d'un simple crédit de sa part, mais que l'emprunt auprès de la … a été utilisé par elle-même et, surtout, que Monsieur ...a transféré à chaque fois d'avance à l'appelante le montant des intérêts dus par elle pour les années 2006 et 2007. Il en découle que Monsieur ...n'a pas bénéficié d'un prêt sans intérêts même seulement temporaire, mais qu'il a pris directement en charge les intérêts dus par l'appelante du chef du contrat de prêt conclu avec la …, de sorte qu'il ne peut pas être considéré comme ayant bénéficié d'un avantage ayant sa cause exclusive dans sa qualité d'associé de l'appelante. Il s'ensuit que les soldes débiteurs des comptes des actionnaires dans les comptes annuels de l'appelante ne peuvent pas donner lieu à la mise en compte d'une distribution cachée de bénéfices sous forme d'intérêts créditeurs sur le compte courant débiteur des associés.

Il découle de l'ensemble de ces développements que l'appel sous examen est justifié, de manière que le jugement entrepris encourt la réformation en ce sens que, par réformation des deux décisions directoriales déférées, il y a lieu de dire que l'imposition d'une distribution cachée de bénéfices en raison de l'usage gratuit du domaine à ... appartenant à la société ... par l'associé unique et son épouse est justifiée en son principe, mais que la valeur de cet avantage est à fixer à … euros pour chacune des années d'imposition 2006 et 2007, de même que, par réformation de la décision directoriale du 5 février 2013, il y a lieu de dire

qu’aucune mise en compte d’une distribution cachée de bénéfices sous forme d’intérêts créditeurs sur le compte courant débiteur des associés n’est à opérer.

L’appelante sollicite l’allocation d’une indemnité de procédure de 2.000 EUR sur base de l’article 33 de la loi précitée du 21 juin 1999, mais l’Etat demande le rejet de cette demande en contestant formellement tant le principe que le *quantum* d’une telle demande, au motif que l’appelante ne démontrerait pas à suffisance en quoi il serait inéquitable de laisser à sa charge exclusive les frais exposées par elle dans la présente instance.

Au vu de l’issue du litige et plus particulièrement du fait que l’appelante a été contrainte d’entreprendre le recours contentieux sous examen afin de se voir appliquer pour les années d’imposition 2006 et 2007 les mêmes principes d’évaluation de la distribution cachée de bénéfices résultant de la mise à disposition de l’immeuble en cause à son associé que la Cour avait déjà retenu dans son arrêt du 19 janvier 2012 par rapport aux années d’imposition antérieures, la Cour estime qu’il serait effectivement inéquitable de laisser à charge de l’appelante l’ensemble des frais ne rentrant pas dans les dépens et évalue *ex aequo et bono* l’indemnité à lui allouer à 1.000 EUR.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l’égard de toutes les parties en cause,

reçoit l’appel du 9 mars 2015 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 28 janvier 2015, dit que les deux décisions directoriales entreprises des 29 janvier 2013 (n° C 17.709 du rôle) et 5 février 2013 n° 17.821 du rôle) encourent la réformation en ce sens que la distribution cachée de bénéfices en raison de la mise à disposition gratuite, par la société ..., de l’immeuble litigieux sis à ... à son associé unique et à son épouse est à fixer au montant de … euros pour chacune des années d’imposition 2006 et 2007 ; dit encore, par réformation de la décision directoriale entreprise du 5 février 2013 (n° 17.821 du rôle), qu’aucune mise en compte d’une distribution cachée de bénéfices sous forme d'intérêts créditeurs sur le compte courant débiteur des associés n’est à opérer pour l’année 2007,

renvoie l’affaire devant le directeur de l’administration des Contributions directes pour exécution,

condamne l’Etat à payer à l’appelante une indemnité de procédure de 1.000 EUR,

condamne l’Etat aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l’audience publique du 5 août 2015 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence de la greffière du tribunal administratif Monique THILL, greffière assumée.

s.THILL s.DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l’original
Luxembourg, le 5 août 2015
Le Greffier assumé de la Cour administrative